2013-198

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 11. Dezember 2014

Mitwirkende	Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), Dr. Piera Beretta, lic. iur. David Levin, Dr. Christophe Sarasin und MLaw Andreina Biaggi (Gerichtsschreiberin) (im Ausstand: Dr. Philippe Nordmann, Dr. Judith Natterer Gartmann)
Parteien	**X GmbH** […] vertreten durch: lic. iur. A, […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Grundstückgewinnsteuer 2010/001 und Grundstückgewinnsteuer 2011/004 (Gesonderte Gewinnermittlung, Teilveräusserung, § 93 StV)

Sachverhalt

A. Die Rekurrentin, X GmbH, verkaufte mit Kaufvertrag vom 6. Mai 2010 der Stiftung Habitat zwei Abschnitte der Parzelle […] des Grundbuchs Basel. Kaufobjekt 1 wurde zur Parzelle 1 des Grundbuchs Basel. Der Eigentumsübergang erfolgte gemäss Kaufvertrag am 30. September 2010. Kaufobjekt 2 wurde zur Parzelle 2 des Grundbuchs Basel. Im Kaufvertrag vom 6. Mai 2010 wurde geregelt, dass der Eigentumsübergang am 31. August 2011 erfolgen solle. Sofern die Bauarbeiten noch nicht abgeschlossen seien oder sich die Rückgabe der Mietobjekte verzögere, erfolge der Eigentumsübergang zu einem späteren Zeitpunkt. Mit Nachtrag zum Kaufvertrag vom 26. Oktober 2010 wurde der Eigentumsübergang des Kaufobjekts 2 auf den 31. Oktober 2011 festgelegt.

Mit Schreiben vom 1. Februar 2013 machte die Rekurrentin, vertreten durch lic. iur. A, geltend, es liege bei der Veräusserung von Kaufobjekt 1 und Kaufobjekt 2 eine Gesamtveräusserung vor. Steuerrechtlich sei nur eine Handänderung anzunehmen. Die Grundstückgewinnsteuer bemesse sich dabei nach dem Gewinn, der gesamthaft auf den beiden veräusserten Grundstücken erzielt worden sei. Gemäss der Berechnung der Rekurrentin verbleibe im vorliegenden Fall kein zu besteuernder Gesamtgewinn, da der Verlust bei der Veräusserung des Kaufobjekts 2 grösser als der Gewinn bei Kaufobjekt 1 gewesen sei.

Die Rekurrentin deklarierte den Grundstückgewinn für das Kaufobjekt 1 im Jahr 2010 und den Grundstückgewinn für das Kaufobjekt 2 im Jahr 2011. Für das Kaufobjekt 1 deklarierte die Rekurrentin einen steuerbaren Grundstückgewinn in der Höhe von CHF 2‘264’982.00. Mit Veranlagungsverfügung vom 27. März 2013 veranlagte die Steuerverwaltung für das Kaufobjekt 1 einen steuerbaren Gewinn in der Höhe von CHF 1‘429‘493.75 und eine Grundstückgewinnsteuer von CHF 471‘702.00, dies nach Abzug von Grundstückverlusten sowie einem Betriebsverlust für das Jahr 2010.

Für das Kaufobjekt 2 deklarierte die Rekurrentin einen Grundstückverlust in der Höhe von CHF 4‘374‘848.00. Mit separater Veranlagungsverfügung vom 27. März 2013 für das Kaufobjekt 2 veranlagte die Steuerverwaltung einen Grundstückverlust von CHF 408‘444.00, womit die Grundstückgewinnsteuer CHF 0.00 betrug.

Die Steuerverwaltung informierte die Rekurrentin mit Schreiben vom 5. April 2013, dass die Gewinnermittlung gesondert erfolge. Eine Zusammenrechnung des Ge-

winns aus Kaufobjekt 1 mit dem Verlust aus Kaufobjekt 2 entspreche nicht der Praxis des Kantons Basel-Stadt.

B. Gegen die Veranlagungsverfügungen vom 27. März 2013 erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 24. April 2013 Einsprache. Sie verlangte, dass die Grundstückgewinnsteuer für beide Kaufobjekte im Rahmen einer Gesamtbesteuerung zu ermitteln und nach Verrechnung des steuerbaren Gewinns des Kaufobjekts 1 mit dem steuerbaren Verlust des Kaufobjekts 2 insgesamt ein steuerbarer Verlust von CHF 2‘109‘865.00 zu veranlagen sei.

Mit Einspracheentscheid vom 28. August 2013 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. In Basel-Stadt gelte der Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung, weshalb keine Gesamtbesteuerung vorgenommen werden könne. Auch das Steuerharmonisierungsgesetz schliesse diesen Grundsatz nicht aus.

C. Die Rekurrentin erhebt mit Schreiben vom 23. September 2013 Rekurs und beantragt, den Einspracheentscheid aufzuheben, für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer eine Gesamtbesteuerung im Sinne einer Gesamtveräusserung vorzunehmen und nach Verrechnung des steuerbaren Gewinns mit dem steuerbaren Verlust ein steuerbarer Gesamtverlust von CHF 2‘933‘969.00 festzulegen.

In ihrer Vernehmlassung vom 6. Dezember 2013 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 28. August 2013 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Der Vertreter der Rekurrentin ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 23. September 2013 (Datum des Poststempels: 25. September 2013) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 28. August 2013 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2010/001 und Grundstückgewinnsteuer 2011/004 aufzuheben und für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer eine Gesamtbesteuerung im Sinne einer Gesamtveräusserung vorzunehmen und nach Verrechnung des steuerbaren Gewinns mit dem steuerbaren Verlust einen steuerbaren Gesamtverlust von CHF 2‘933‘969.00 festzulegen.

   b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht von einer Teilveräusserung der beiden Grundstücke ausging und keine Gesamtbesteuerung der beiden Grundstücksverkäufe vornahm.

3. a) Nach § 104 Abs. 1 StG wird die Grundstückgewinnsteuer erhoben von den Gewinnen, die sich aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken des Privat- und des Geschäftsvermögens der natürlichen und juristischen Personen sowie von Anteilen an solchen ergeben. Nach § 106 Abs. 1 StG gilt als Grundstückgewinn der Betrag, um den der Veräusserungserlös den Einstandswert übersteigt. Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis mit allen Nebenleistungen des Erwerbers abzüglich der mit der Veräusserung verbundenen Kosten (§ 106 Abs. 2 StG). Als Einstandswert gilt unter Vorbehalt von § 105 Abs. 2 StG der Erwerbswert unter Berücksichtigung der mit dem Erwerb verbundenen Kosten und der wertvermehrenden Aufwendungen, soweit diese nicht bereits bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer angerechnet werden konnten (§ 106 Abs. 2 StG).

   b) Zur Abgeltung der Besitzesdauer wird auf dem nach § 106 StG ermittelten Gewinn ein Abzug vorgenommen. Er beträgt ab dem sechsten und für jedes weitere Besitzjahr 3 Prozent, höchstens jedoch 60 Prozent des Gewinns (§ 107 Abs. 1

StG). Als Besitzdauer gilt der Zeitraum, während welchem die steuerpflichtige Person Eigentümerin des veräusserten Grundstücks war oder die wirtschaftliche Verfügungsgewalt darüber hatte. Für die Berechnung gelten die Bestimmungen über die Entstehung der Steuer (§ 110 Abs. 1 StG) sinngemäss (§ 107 Abs. 2 StG).

c) Gemäss § 108 StG werden Grundstückverluste mit Grundstückgewinnen desselben Kalenderjahres verrechnet (Abs. 1). Grundstückverlustüberschüsse aus Veräusserungen sind verrechenbar, soweit sie auf Verluste der sieben Vorjahre zurückgehen (Abs. 2). Geschäftsverluste von Selbständigerwerbenden und juristischen Personen sind, soweit sie nicht mit dem Einkommen oder Gewinn verrechnet werden können, vom steuerbaren Grundstückgewinn auf Grundstücken des Geschäftsvermögens abziehbar. Liegen im selben Kalenderjahr mehrere Grundstückgewinne vor, ist der Geschäftsverlust anteilig anrechenbar. Verbleibt nach der Anrechnung ein Verlustüberschuss, ist er auf die nächsten Steuerperioden im Sinne der §§ 30 und 75 StG vorzutragen (Abs. 3).

d) Gemäss § 110 Abs. 1 lit. a StG entsteht der Steueranspruch bei Veräusserungen mit der Übertragung des Eigentums am Grundstück.

e) Nach § 92 der Verordnung vom 14. November 2000 zum Gesetz über die direkten Steuern (StV) sind, wenn zu verschiedenen Zeiten erworbene Grundstücke oder Anteile an solchen zusammen veräussert werden, Gewinn und Besitzesdauer je gesondert zu ermitteln (Abs. 1). Der Erlös wird nach den Wertverhältnissen im Zeitpunkt der Veräusserung verteilt. Der Einstandswert wird nach Objekten aufgeteilt; unausscheidbare Aufwendungen sind anteilmässig zu verlegen (Abs. 2).

f) Wird ein Grundstück in verschiedenen Teilen veräussert, ist der Einstandswert nach dem Wertverhältnis im Zeitpunkt des Erwerbes auf die einzelnen Teile anzurechnen (§ 93 Abs. 1 StV).

4. a) Die Rekurrentin macht geltend, dass die Aufteilung in zwei Kaufobjekte erfolgen musste, damit das Kaufgeschäft grundbuchlich abgewickelt werden konnte. Auf die dem Kaufobjekt 2 entsprechende Fläche habe noch ein Baurecht verlegt werden müssen. Die beiden Grundstücksteile würden eine wirtschaftliche Einheit bilden und seien daher als ein Grundstück zu behandeln. Gemäss BGE 87 I 157 sei eine wirtschaftliche Einheit selbst dann anzunehmen, wenn die Veräusserungen an einen Käufer in verschiedenen Verträgen vorgenommen werden. Es sei keine Teilveräusserung vorgenommen worden, da eine solche nur vorliegen würde, wenn die Veräusserung zeitlich gestaffelt erfolgt wäre. § 92 Abs. 1 StV sehe die gesonderte

Gewinnermittlung vor, um in Fällen, in denen der Kauf in Teilschritten erfolge, die unterschiedliche Besitzdauer berücksichtigen zu können. Das Steuergesetz gebe nicht vor, wie die Gewinnermittlung bei einer wirtschaftlichen Einheit von zusammenhängenden Grundstücken zu erfolgen habe. Es könne daher nicht automatisch gefolgert werden, dass die Gesetzgebung bei solchen Sachverhalten die gleiche Vorgehensweise vorschreibe wie bei einer Teilveräusserung. Das Gesetz sehe die Unterscheidung zwischen Gesamt- und Teilveräusserung vor. Werde diese Unterscheidung nicht vorgenommen, sei die Unterteilung obsolet.

b) Massgeblich für die Berücksichtigung bzw. Verrechnung von Verlusten aus der Veräusserung von Grundstücken ist nicht der Abschluss des Kaufvertrages, sondern der Eigentumsübergang, also der Eintrag ins Grundbuch (§ 110 Abs. 1 lit. a StG). Im vorliegenden Fall sind zwei zukünftige Parzellen von demselben Verkäufer an denselben Käufer verkauft worden und zwar in einem Vertragsdokument. Die Berechnung des Gewinnes und der Besitzesdauer erfolgen gemäss Steuergesetz ausdrücklich gesondert (vgl. § 106 f. StG). Diese gesonderte Berechnung ergibt sich schon aus dem Charakter der Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer. In casu erfolgte jedoch der Eigentumsübergang nicht im selben Kalenderjahr. Der Steueranspruch für Kaufobjekt 1 entstand gemäss § 110 Abs. 1 lit. a StG im Jahre 2010, für Kaufobjekt 2 im Jahre 2011. Aus welchem Grund ein zeitlich getrennter Eigentumsübergang vereinbart wurde, ist nicht ersichtlich.

5. a) Die Rekurrentin macht geltend, dass der Wortlaut von § 223 des Steuergesetzes des Kantons Zürichs demjenigen von § 92 Abs. 1 StV entspreche. Es könne deshalb auf die Auslegung der Zürcher Regelung abgestellt werden. Gemäss dieser Praxis werde beim Verkauf von mehreren selbständigen Grundstücken, die zu einer wirtschaftlichen Einheit verwachsen sind, die Grundstückgewinnsteuer als Einheit behandelt.

b) Nach der Praxis im Kanton Zürich wird jeweils davon ausgegangen, dass verschiedene Grundstücke am gleichen Tag an den gleichen Erwerber veräussert werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Bern 2013, § 223 N 5). Die Frage ist nicht, ob mehrere Grundstücke gleichzeitig zum Kauf angeboten werden, sondern ob die Grundstücke, die eine wirtschaftliche Einheit bilden müssen, zum gleichen Zeitpunkt vom Käufer erworben werden. Der Unterschied zur zürcherischen Regelung ist, dass diese im Gegensatz zu derjenigen des Kantons Basel-Stadt eine ausdrückliche Abweichung vom Prinzip der gesonderten Gewinnermittlung bei Gesamt- und Teilveräusserungen vorsieht. Der Kanton Basel-Stadt hat mit § 108 StG die Möglichkeit

der Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Verlusten nur für dasselbe Kalenderjahr bzw. für sieben Vorjahre (Verlustvortrag) vorgesehen. Ein Verlustrücktrag ist im baselstädtischen Steuergesetz nicht enthalten. Auch das Bundesgericht geht davon aus, dass eine Zusammenrechnung [der Abgabewerte] nur möglich ist, wenn ein „Grundstückkomplex als einheitliches Wirtschaftsgut die Hand wechselt“ (BGE 87 I 157, E. 2). Damit wird vorausgesetzt, dass die Handänderung der diversen Grundstücke gleichzeitig zu erfolgen hat.

6. Das Steuerharmonisierungsgesetz gibt den Kantonen die Freiheit, wie sie die Grundstückgewinnsteuer ausgestalten wollen. Der Kanton Basel-Stadt hat sich mit der Regelung in § 108 StG für die Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Verlusten aus anderen Grundstücktransaktionen nur für dasselbe Kalenderjahr bzw. für sieben Vorjahre entschieden, nicht jedoch für die Verrechnung von Grundstückgewinnen mit zukünftigen Grundstückverlusten. Diese Regelung ist harmonisierungsrechtlich nicht zu beanstanden.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung zu Recht von einer Teilveräusserung der Kaufobjekte 1 und 2 ausgegangen ist, da die Eigentumsübertragung der beiden Grundstücke in zwei verschiedenen Kalenderjahren erfolgte. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

8. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist der Rekurrentin in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 3‘500.00 festgelegt.

Beschluss

://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Die Rekurrentin trägt eine Spruchgebühr von CHF 3‘500.00.

3. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.